



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W., vom 30. Oktober 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 12. Oktober 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. brachte am 26. September 2007 ein Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2006 beim Finanzamt ein.

Im Jahr 2006 bezog sie von 01.01. bis 31.12.2006 Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit. (steuerpflichtige Bezüge 11.990,00 €).

Weiters bezog sie steuerpflichtige Bezüge von 01.01. bis 28.02.2006 in Höhe von 4.957,24 und von 01.05. bis 30.06.2006 in Höhe von 6.869,81.

Arbeitslosengeld bezog die Bw. von 15.07.-14.09.2006 in Höhe von 2.167,52 €, von 15.09.-25.10.2006 in Höhe von 1.433,36 € und vom 26.10.-31.12.2006 in Höhe von 2.342,32 €.

Das Finanzamt unterzog die Bezüge wie folgt der Einkommensteuer:

11.990,56 + 4.957,24 + 6.869,81 – 132,00 Pauschbetrag für Werbungskosten somit Gesamtbetrag der Einkünfte 23.685,61 €.

Die Einkommensteuer für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes gemäß § 33 Abs.1 EStG 1988 beträgt:

Bemessungsgrundlage für den besonderen Progressionsvorbehalt:	
Gesamtbetrag der Einkünfte	23.685,61 €
+ Pauschbetrag für Werbungskosten	132,00 €
Im Gesamtbetrag der Einkünfte enthaltene Beträge die nicht umzurechnen sind	-11.990,56 €
Umrechnungsbasis	11.827,05 €
Umrechnungszuschlag (11.827,05 x 365 / (365-170) -11.827,05	10.310,76 €
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittsteuersatz	33.936,37 €
33.936,37-25.000,00) x 11.335,00/26.000,000 + 5.750,00	9.645,91
Verkehrsabsetzbetrag	291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	54,00 €
Steuer für den Durchschnittsteuersatz	9.300,91 €
Durchschnittsteuersatz 9.300,91/33.936,37x100	27,41%
Durchschnittsteuersatz 27,41 % von 23.625,61	6.475,78 €
Anrechenbare Lohnsteuer	5.109,42
Festgesetzte Einkommensteuer	1.366,36 €

Begründend wurde ausgeführt:

„Sie haben im Jahr 2006 steuerfreie Einkommensersätze erhalten (insbesondere Arbeitslosengeld, Notstandshilfe,...) die eine besondere Steuerberechnung nach sich ziehen (§ 3 Abs.2 EStG 1988). Dabei werden die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte auf den Zeitraum des Erhalts der steuerfreien Bezüge umgerechnet, so als ob sie auch während des Bezugs der Einkommensersätze weiterbezogen worden wären. Daraus wird ein Umrechnungszuschlag ermittelt, der zur Berechnung des Durchschnittssteuersatz dem Einkommen hinzugerechnet wird. Mit diesem Durchschnittsteuersatz wird das steuerpflichtige Einkommen versteuert.“

Gegen den Einkommensteuerbescheid brachte die Bw. Berufung ein:

„Mit dem angefochtenen Bescheid wurde mir für das Kalenderjahr 2006 eine Lohnsteuernachzahlung von 1.366,36 vorgeschrieben. Dieser Betrag wurde aber nicht richtig errechnet, da

- Nichtberücksichtigung des allgemeinen Steuerabsetzbetrages gem. § 33 Abs.3 EStG.

Gemäß § 33 (3) EStG steht jedem Steuerpflichtigen der allgemeine Steuerabsetzbetrag zu; im vorliegenden Einkommensteuerbescheid 2006 wurde zwar der Arbeitnehmer- und der Verkehrsabsetzbetrag nicht jedoch der allgemeine Steuerabsetzbetrag berücksichtigt. Da mein Einkommen im Jahr 2006 23.625,91 betrug, musste der allgemeine Steuerabsetzbetrag im Rahmen der gültigen Einschleifregelung berücksichtigt werden.

Ich beantrage daher um Berücksichtigung des allgemeinen Steuerabsetzbetrages.

- Miteinbeziehung der Einkünfte des Masseverwalters in die Bemessungsgrundlage für den besonderen Progressionsvorbehalt

Bei der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes wird von seitens des Finanzamtes von einer viel zu hohen Bemessungsgrundlage ausgegangen. Es werden zwar die Einkünfte des I. für die Berechnung der Umrechnungsbasis ausgeschieden, nicht jedoch die Einkünfte, die aus der Beschäftigung beim Masseverwalter erzielt worden sind. Diese Einkünfte verfälschen die Bemessungsgrundlage für den besonderen Progressionsvorbehalt erheblich, da diese in solch einer Höhe normalerweise nicht erzielt worden wären. Wie aus den Gehaltsabrechnungen der Monate Jänner und Feber 2006 ersichtlich, betrug mein steuerpflichtiges Gehalt lediglich Euro 2.478,62 (brutto inkl. Sachbezug, abzügl SV) bei der X HandelsgmbH. Legt man diesen Betrag für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes zugrunde, ergibt sich realistisches Jahreseinkommen, das bei Weiterbeschäftigung bei der X HandelsgmbH erzielbar gewesen wäre.

Das im Einkommensteuerbescheid 2006 hochgerechnete Einkommen von Euro 33.936,37 ist zu hoch gegriffen und wäre wie erwähnt von mir nicht erzielbar gewesen.

Ich beantrage daher die Neuberechnung der Bemessungsgrundlage unter Zugrundelegung der tatsächlichen Einkommensverhältnisse und damit die Nichtberücksichtigung der Einkünfte aus der Tätigkeit beim Masseverwalter, da diese einen außerordentlichen Bestandteil des Gesamtbetrages der Einkünfte, ebenso wie jene des I. darstellen.“

Die Bw. beantragte daher der Berufung stattzugeben.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung.

„Erhält der Steuerpflichtige steuerfrei Bezüge (z.B. Arbeitslosengeld) nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag umzurechnen (§ 3 Abs.2 EStG). Die Einkünfte aus der Tätigkeit des Masseverwalters (€ 6.869,81) und die Einkünfte aus der Tätigkeit bei der X Handelsges.m.b.H € 4.957,24) wurden für den Zeitraum in Ansatz gebracht (356-170= 195 Tage), für den kein Arbeitslosengeld (= 170) bezogen wurde. Nur Bezüge, die fürs ganze Kalenderjahr ausbezahlt wurden, sind auszuscheiden.“

Die Bw. stellte den Antrag auf Entscheidung durch die zweite Instanz. U.a. führte sie aus:

„Ich beantrage daher, so wie im EStG vorgesehen, das tatsächliche Einkommen laut Einkommensteuerbescheid vom 12. Oktober 2007 in Höhe von € 23.625,61 für die Berücksichtigung des allgemeinen Steuerabsetzbetrages gemäß § 33 Abs.3 EStG heranzuziehen. Geht die Abgabenbehörde nämlich vom tatsächlich erzielten Einkommen (€ 23.625,61) aus, so steht der allgemeine Steuerabsetzbetrag in wesentlich größerem Umfang zu, als im Einkommensteuerbescheid berücksichtigt.“

Bezüglich der Umrechnung des Einkommens für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes gem. § 3 Abs.2 EStG, möchte ich noch einmal auf die Einkünfte aus der Tätigkeit für den Masseverwalter zurückkommen, da meiner Meinung nach keine laufenden Einkünfte im Sinne des EStG darstellen, da ich im Normalfall (Fortbestand des Unternehmens) Einkünfte in dieser Höhe nicht erzielen hätte können und erteiche, daher nochmals diese nicht in die Umrechnung des Einkommens miteinzubeziehen, da das umgerechnete Einkommen in dieser Höhe (€ 33.936,37) bei ganzjähriger Beschäftigung von mir nicht erzielbar gewesen wäre.

Des weiteren sieht § 3 (2) EStG vor, dass die festzusetzende Steuer nicht höher sein darf, als jene, die sich bei der Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde. Unter Miteinbeziehung des Arbeitslosengeldes in Höhe von € 5.943,20 ergibt sich ein Einkommen von € 29.568,81, welches erheblich unter dem liegt, dass sich nach der Umrechnung laut Abgabenbehörde ergibt. Bei tatsächlicher Besteuerung sämtlicher Einkünfte ergibt sich somit eine ebenfalls geringere Einkommensteuer.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Einkommensteuer ist nach dem Einkommen zu veranlagen, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat, also nach seinen sämtlichen Einkünften.

Gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, sind, falls der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 (das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen) nur für einen Teil des Kalenderjahres erhält, die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4 EStG 1988) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10 EStG 1988) auf einen Jahresbetrag umzurechnen.

Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt; die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde. (Kontrollrechnung)

Zweck dieser Regelung ist es, einen rechtspolitisch unerwünschten Effekt zu beseitigen, der sich ergibt, wenn die steuerfreien, sozialen Transferleistungen in einem Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) mit anderen, steuerpflichtigen Einkünften zusammentreffen. Dies könnte, insbesondere im Fall saisonaler Arbeitslosigkeit, wegen der zum Teil erheblichen Milderung der Steuerprogression dazu führen, dass das Nettoeinkommen eines nicht ganzjährig Beschäftigten unter Berücksichtigung der im Wege der Veranlagung erhaltenen Einkommensteuer höher wäre als das Nettoeinkommen eines ganzjährig Beschäftigten.

Um nun diese Milderung der Steuerprogression auszuschließen, hat sich der Gesetzgeber dazu gefunden, den Veranlagungszeitraum (Kalenderjahr) auf jenen Zeitraum zu reduzieren, in dem Erwerbseinkünfte erzielt werden. Dies soll dadurch erreicht werden, dass die steuerpflichtigen Lohnbezüge bzw. die Einkünfte der ersten vier Einkunftsarten für die Dauer des Bezuges von Transferleistungen auf fiktive Jahreseinkünfte hochgerechnet werden.

Andere Einkünfte, die die Höhe derartiger Transferleistungen nicht beeinflussen (z.B. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) sind immer in der tatsächlichen Höhe anzusetzen. Für den Fall des Bezuges niedriger steuerpflichtiger Erwerbseinkünfte im Restzeitraum des Jahres ist überdies noch vorgesehen, dass aus der Umrechnung keine höhere Steuerbelastung als im Falle der Vollbesteuerung der Transferleistung als steuerpflichtiger Arbeitslohn eintreten darf (Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG 1988, § 3, Tz. 34).

Daher ist die sich ergebende Steuer jener gegenüberzustellen, die sich bei einer

Vollbesteuerung der Transferleistungen als steuerpflichtiger Arbeitslohn ergeben würde (Kontrollrechnung). Maßgebend ist jeweils die niedrigere Steuerbelastung.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 ist u.a. das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen (Krankengeld) von der Einkommensteuer befreit.

Im gegenständlichen Fall besteht Streit zunächst darüber, ob die vom Finanzamt im Rahmen der Berufungsvorentscheidung vorgenommene Berechnung des besonderen Progressionsvorbehaltes (§ 3 Abs. 2 in Verbindung mit § 33 Abs. 10 EStG 1988) rechtsrichtig erfolgt ist. Dies ist zu bejahen; der Bescheid vom 12.Oktober 2007 hält der Überprüfung durch den Unabhängigen Finanzsenat stand:

Die Berufungswerberin hat im Jahr 2006 steuerfreie Bezüge (Arbeitslosengeld) bezogen. Diese steuerfreien Bezüge lösen den besonderen Progressionsvorbehalt (§ 3 Abs. 2 EStG 1988) aus. Dies bedeutet, dass die von der Berufungswerberin während des restlichen Kalenderjahres bezogenen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit für Zwecke der Steuersatzermittlung auf einen Jahresbetrag hochgerechnet werden. Dieser Steuersatz wird sodann auf das zu versteuernde Einkommen des Jahres angewendet.

Die Überprüfung des angefochtenen Bescheides durch den Unabhängigen Finanzsenat hat ergeben, dass die Abgabenbehörde erster Instanz gesetzeskonform vorgegangen ist und die von ihr vorgenommene (besondere) Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2006 im Bescheid vom 12.Oktober 2007 (Berufungsvorentscheidung) richtig ist.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass im streitgegenständlichen Fall das Arbeitslosengeld nur für einen Teil des Kalenderjahres bezogen wurde, während im restlichen Zeitraum nichtselbständige Einkünfte anfielen. Die Voraussetzung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 ist daher gegeben. Die Einkommensteuer wurde - wie vom Unabhängigen Finanzsenat nochmals nachkontrolliert wurde - in rechtlich zutreffender Höhe festgesetzt, wobei auch die schon einbehaltene Lohnsteuer angerechnet wurde.

Aus der beigelegten Kontrollrechnung ergibt sich, dass die festzusetzende Steuer nicht höher ist, als die Steuer sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde.

Zu dem Antrag auf Berücksichtigung des allgemeinen Steuerbetrages wird Folgendes ausgeführt: § 33 Abs.3 EStG, der allgemeinen Steuerabsetzbetrag mit der Einschleifregelung, trat ab 2005 außer Kraft, aufgehoben durch BGBl. I 57/2004.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 3. September 2008